

Rola zakładowego planu kont w procesie zarządzania przedsiębiorstwem

Anna Chojnacka-Komorowska*

Streszczenie: W artykule przedstawiono podstawowe zasady związane z tworzeniem zakładowego planu kont w ten sposób, by informacje uzyskiwane z systemu finansowo-księgowego mogły być w jak najlepszy sposób wykorzystywane w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Odpowiednio zorganizowany zakładowy plan kont jest bowiem niezbędnym elementem do wdrożenia w przedsiębiorstwie rozwiązań controllingowych i rozliczania kierowników z uzyskiwanych efektów lub też z realizacji powierzonych im do wykonania zadań. Realizacja tych zadań wynika z głównego celu artykułu, którym jest wskazanie sposobu organizacji zakładowego planu kont, wpływającego na poprawę sprawności i efektywności zarządzania przedsiębiorstwem. Artykuł powstał na podstawie studiów literaturowych oraz doświadczenia zawodowego autorki.

Słowa kluczowe: zakładowy plan kont, zarządzanie przedsiębiorstwem, wzrost efektywności

Wprowadzenie

Mówiąc o rachunkowości nie sposób pominąć jej istotnej roli w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi. Nie można bowiem mówić o zarządzaniu przedsiębiorstwem bez dostępu do odpowiednio zorganizowanych informacji, pochodzących w głównej mierze z podsystemu finansowo-księgowego przedsiębiorstwa. Podsystem ten dostarcza informacji, które mają charakter liczbowy, a dotyczą działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, jak również informacji o sytuacji majątkowej (Bujak 2011: 55). Podsystem finansowo-księgowy jest również głównym dostarczycielem informacji dla podsystemu controllingu funkcjonującego w przedsiębiorstwie, a tym samym pełni znaczącą rolę w zarządzaniu przedsiębiorstwem, dzięki dostarczaniu danych, np. na potrzeby budżetowania.

Narzędziem stosowanym w systemach finansowo-księgowych, wpływającym na lepsze spełnienie funkcji informacyjnej, jest zakładowy plan kont. Tradycyjny sposób zorganizowania zakładowych planów kont skoncentrowany jest na dostarczeniu informacji na potrzeby odbiorców zewnętrznych, jednak z punktu widzenia zarządzania jednostką, informacje te nie są wystarczające. Brak odpowiednich danych liczbowych uzyskiwanych natychmiast dzięki automatyzacji z podsystemu finansowo-księgowego, znacznie wydłuża czas potrzebny na podjęcie decyzji przez kadre zarządzającą. Dotyczy to nawet decyzji mających strategiczne znaczenie dla przetrwania przedsiębiorstwa na rynku.

Właściwe zorganizowanie zakładowego planu kont daje zarządowi przedsiębiorstwa możliwość podejmowania skuteczniejszych decyzji (Nowak 2001: 11) na podstawie aktu-

* dr Anna Chojnacka-Komorowska, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Informatyki Ekonomicznej, ul. Komandorska 118/120, 53–345 Wrocław, e-mail: anna.chojnacka@ue.wroc.pl.

alnych, rzetelnych i bieżących danych wprowadzonych do systemu finansowo-księgowego przedsiębiorstwa.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie sposobu organizacji zakładowego planu kont, który wpłynie na poprawę sprawności oraz efektywności zarządzania operacyjnego przedsiębiorstwem, szczególnie w odniesieniu do procesu budżetowania kosztów. Cel ten będzie realizowany zarówno na podstawie studiów literaturowych, jak i doświadczenia autorki.

1. Organizacja zakładowego planu kont w przedsiębiorstwie

Zakładowy plan kont to usystematyzowany wykaz nazw i symboli numerycznych kont służący do ewidencji zasobów oraz źródeł ich finansowania oraz ewidencjonowania wszelkich pojawiających się zmian w stanie tych środków (*Wprowadzenie* 2009: 79). Organizacja zakładowego planu kont jest jedną z istotniejszych kwestii, które wpływają na jakość danych pozyskiwanych z systemu finansowo-księgowego. W Polsce nie istnieje jednolity dla wszystkich przedsiębiorstw plan kont a jego opracowanie spoczywa na jednostkach gospodarczych¹, a dokładniej na jej kierowniku, który zatwierdza i aktualizuje zakładowy plan kont przygotowany przez głównego księgowego.

Niewłaściwie zorganizowany zakładowy plan kont może prowadzić do występowania w przedsiębiorstwie wielu braków informacyjnych lub też czas dostępu do informacji może zostać w znaczny sposób wydłużony. Uniemożliwia to podejmowanie bieżących oraz skutecznych decyzji przez kadre zarządzającą przedsiębiorstwem. Możliwe są bowiem sytuacje, że funkcjonujący system finansowo-księgowy gromadzi informacje kosztowe tylko w układzie rodzajowym (Nowosielski 2011: 466). Stosowanie rachunku kosztów, który służy w głównej mierze celom sprawozdawczości finansowej oznacza, że systemy te nie są dostosowane do tworzenia mechanizmów i rozwiązań wspierających procesy zarządzania przedsiębiorstwem (Sobańska 2000: 218–221).

W takich przypadkach warto zająć się modernizacją zakładowego planu kont, a konkretniej organizacją konta księgowego, pozwalającą na poprawę jakości danych uzyskiwanych na potrzeby zarządzania. Modyfikacje takie powinny być jednak poprzedzone gruntowną analizą potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa, schematu organizacyjnego i jego kompatybilnością z rzeczywistością. Prawidłowo zorganizowany zakładowy plan kont powinien umożliwiać realizację przez przedsiębiorstwo zarówno celów rachunkowości finansowej, jak i zarządczej oraz spełniać wymagania związane z zasadami podatkowymi, a tym samym dostarczać informacji zarówno na potrzeby odbiorców zewnętrznych, jak i wewnętrznych, co zaprezentowano na rysunku 1.

W sytuacji, gdy zakładowy plan kont nie został zorganizowany w sposób umożliwiający pozyskiwanie tych wszystkich informacji, niezbędne jest podjęcie działań mających na celu wprowadzenie gromadzenia kosztów również w podziale na miejsca ich powstawania. W związku z wieloma różnicami pomiędzy przedsiębiorstwami, począwszy od ich wielkości, rodzaju prowadzonej działalności do specyfiki funkcjonowania, powstaje pytanie: w jaki sposób można zacząć realizować cele rachunkowości zarządczej. Problem ten w przedsiębiorstwie próbuje się rozwiązywać na dwa różne sposoby:

¹ We Francji funkcjonuje ogólny dla wszystkich przedsiębiorstw plan kont (*Plan Comptable General*) określany w drodze rozporządzenia przez ministra finansów.



Rysunek 1. Odbiorcy informacji uzyskiwanych dzięki właściwej organizacji zakładowego planu kont

Źródło: (Chojnacka 2004: 50).

1. Przez prowadzenie dwóch równoległych systemów ewidencyjnych; jest to rozwiązanie skuteczne jedynie w dużych przedsiębiorstwach, gdyż wiąże się ze znacznym nakładem pracy oraz środków finansowych, związanych m.in. ze wzrostem zatrudnienia służącego zapewnieniu właściwego funkcjonowania drugiego systemu ewidencyjnego, przy czym takie rozwiązanie wydaje się rozsądne jedynie w przypadku, gdy korzyści płynące z pozyskiwanych w ten sposób informacji przewyższą koszty ich pozyskiwania. W niezwykle rzadkich przypadkach takie rozwiązanie przynosi jednak rzeczywiste korzyści ekonomiczne.
2. Drugim rozwiązaniem – bardziej polecanym – jest przeprowadzenie reorganizacji zakładowego planu kont w ten sposób, by zapewnił realizację trzech podstawowych funkcji, czyli spełniał zasady rachunkowości finansowej, zarządczej oraz pozwalał przeprowadzać sprawne rozliczenia podatkowe; za zastosowaniem tego rozwiązania przemawia między innymi:
 - a) brak konieczności zakupu dodatkowego oprogramowania i sprzętu komputerowego,
 - b) mniejszy przyrost zatrudnienia,
 - c) krótszy okres adaptacyjny, co wynika z faktu, że modyfikacja poprzedniego systemu jest łatwiejsza do przyswojenia niż przyzwyczajenie do całkowicie nowego systemu ewidencji,
 - d) wyższa wiarygodność uzyskiwanych danych, co wiąże się z poddawaniem tych danych zarówno kontroli wewnętrznej, jak i zewnętrznej.

Niezaprzeczalne znaczenie rachunkowości dla zarządzania podkreślane jest również, w przypadku tzw. *Lean Accounting*, czyli „szczupłej” rachunkowości. W przypadku stosowania jej zasad w przedsiębiorstwie bardzo mocno akcentuje się konieczność takiej organizacji rachunkowości, by możliwe było planowanie, budżetowanie oraz rozliczanie osób odpowiedzialnych za osiągnięte wyniki (Sobańska 2011: 485).

2. Pozyskiwanie informacji z systemu finansowo-księgowego na potrzeby zarządzania

Najczęściej stosowanym instrumentem zarządzania na poziomie operacyjnym jest budżetowanie. Jest ono sformalizowanym systemem przewidywania, planowania i kontroli zastosowania zasobów w przedsiębiorstwie. Proces ten przebiega w następujący sposób. Na podstawie sporządzonych budżetów cząstkowych, tworzy się jeden zagregowany budżet przedsiębiorstwa, przedstawiający główne założenia finansowe oraz przewidywany wynik finansowy przedsiębiorstwa. Wszystkie dane w prawidłowo przygotowanym budżecie wynikają z opracowanych wcześniej planów strategicznych działania przedsiębiorstwa. Tak więc można stwierdzić, że właściwe dane uzyskiwane na potrzeby zarządzania operacyjnego służą również w długim terminie realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa. Okresowo dokonywane pomiary odchyleń oraz przeprowadzane analizy pozwalają na podejmowanie decyzji zorientowanych na realizację podstawowych celów funkcjonowania przedsiębiorstwa. Analizy te są podstawą do weryfikacji budżetów, planów operacyjnych, a w szczególnych przypadkach nawet strategii działania przedsiębiorstwa (Chojnacka-Komorowska 2011).

Niemożliwe jest jednakże uzyskiwanie danych na potrzeby zarządzania operacyjnego czy też strategicznego bez odpowiednio zorganizowanego zakładowego planu kont, a dokładniej konta księgowego. Przykładowe rozwiązanie organizacji zakładowego planu kont, uwzględniające potrzeby rachunkowości finansowej oraz zarządczej w przedsiębiorstwie oraz umożliwiające wprowadzenie budżetowania w przedsiębiorstwie może przedstawiać się w następującym zorganizowaniu konta księgowego:

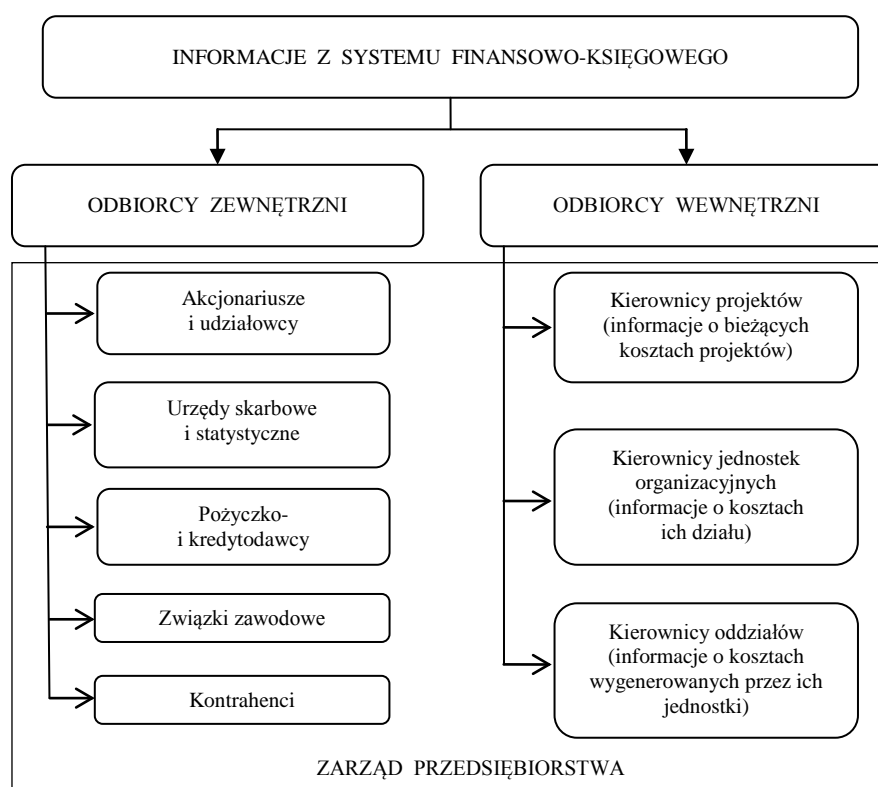
$$5zz - xx - 4aa - yy - \text{nr zlecenia},$$

gdzie:

- zz – symbol rodzaju konta zgodnie z jego funkcjonalnością; podział kosztów na koszty produkcji podstawowej, pomocniczej, koszty wydziałowe, zarządu, koszty zakupu oraz sprzedaży; prawidłowo skonstruowana część kosztów w układzie kalkulacyjnym powinna pozwalać na uzyskanie informacji o kosztach procesów działalności podstawowej oraz o kosztach wytwarzanych wyrobów i usług (Świdarska 2001);
- xx – miejsce powstania kosztów, czyli szczegółowo określony ośrodek odpowiedzialności generujący koszt, co da możliwość dokładnego przyporządkowania kosztów do poszczególnych kierowników odpowiedzialnych za ich powstawanie a tym samym przyczyni się do bardziej świadomego podejmowania decyzji dotyczących ponoszonych kosztów;
- aa – informacja na temat rodzaju konta rodzajowego, np. zużycie materiałów, amortyzacja, wynagrodzenia;
- yy – szczegóły dotyczące konta rodzajowego, np. w kosztach zużycia energii: energia elektryczna, energia cieplna, woda zimna, pozostałe;
- nr zlecenia – w przypadku prowadzenia produkcji na podstawie zleceń lub wykonywania usług wg zleceń wprowadzenie tego konta pozwala na dokładne określenie rentowności poszczególnych projektów realizowanych przez przedsiębiorstwo.

Zorganizowany w taki sposób zakładowy plan kont daje możliwości uzyskiwania informacji na potrzeby różnych grup odbiorców i to zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, co zobrazowano na rysunku 2. Przedstawiony sposób organizacji zakładowego planu

kont jest tylko jednym z wielu możliwych rozwiązań, a decyzję co do jego budowy trzeba podjąć po przeanalizowaniu potrzeb informacyjnych zgłaszanych przez kadrę zarządzającą, schematu organizacyjnego oraz specyficznych uwarunkowań związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa.



Rysunek 2. Odbiorcy informacji z systemu finansowo-księgowego przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Przy ustalaniu zkładowego planu kont oraz sposobu budowy konta księgowego, przedsiębiorstwo powinno uwzględnić następujące przesłanki:

- wzór sprawozdań finansowych wynikający z ustawy o rachunkowości – dostosowanie planu kont do potrzeb rachunkowości finansowej pozwoli na szybkie sporządzenie sprawozdań finansowych,
- wielkość i strukturę przedsiębiorstwa, tak by każdy ośrodek odpowiedzialności miał możliwość wglądu w koszty przez niego ponoszone,
- potrzeby informacyjne wynikające ze specyfiki działalności przedsiębiorstwa pozwalające na podejmowanie decyzji mających znaczenie strategiczne dla jednostki i umożliwiające osiągnięcie przewagi konkurencyjnej,
- specyficzne cechy i uwarunkowania działalności,
- formę prawną danej jednostki,

- konieczność ewidencji i rozliczania kosztów oraz przychodów według poszczególnych rodzajów produktów i oddziałów (zakładów), które mają być rozliczane oddzielnie,
- uwzględnienie przepisów podatkowych poprzez wydzielenie kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów,
- uwzględnienie przepisów o statystyce państwowej.



Rysunek 3. Elementy wpływające na organizację zakładowego planu kont w przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne.

Właściwe przygotowanie zakładowego planu kont z uwzględnieniem potrzeb rachunkowości zarządczej ma za zadanie ułatwić zarządzającym podejmowanie lepszych decyzji oraz koordynację i współdziałanie wszystkich jednostek organizacyjnych oraz rozliczenie ich za osiągnięte wyniki a przez to osiągnięcie znacznie lepszych wyników finansowych.

Uwagi końcowe

Z przedstawionych rozważań wynika, że w organizacji zakładowego planu kont na potrzeby zarządzania i to zarówno operacyjnego, jak i strategicznego istotną rolę odgrywa zakres merytoryczny działalności, a także wielkość, struktura przedsiębiorstwa oraz rodzaj prowadzonej działalności. W praktyce sprowadza się to do zaakcentowania (poprzez szersze ich rozbudowanie i uszczegółowienie, podzielenie na kilka innych czy zastąpienie innymi kontami syntetycznymi) tej grupy kont, która najlepiej odzwierciedla specyfikę przedsiębiorstwa, a z drugiej strony – potraktowanie w sposób marginalny tej grupy kont, które są

używane w przedsiębiorstwie dość rzadko, a nawet zrezygnowanie z używania jakiegoś konta, jeżeli jest ono zbędne, ponieważ w działalności przedsiębiorstwa nie występują operacje gospodarcze, które byłyby na nim ujmowane. Uzyskanie szczegółowej, dokładnej, rzetelnej oraz bieżącej informacji przyczynia się do poprawy sprawności zarządzania, umożliwia wprowadzenie do przedsiębiorstwa narzędzi controllingowych, które w jeszcze lepszy sposób przyczyniają się do oceny efektów działań poszczególnych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa.

Literatura

- Bujak A. (2011), *Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki rentowności*, w: *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, UE, Wrocław.
- Chojnacka A. (2004), *Aspekty organizacyjno-technologiczne tworzenia systemu informacyjnego rachunkowości przedsiębiorstwa*, rozprawa doktorska, UE, Wrocław.
- Chojnacka-Komorowska A. (2011), *Organizacja zakładowego planu kont na potrzeby budżetowania*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Nowak E. (2001), *Rachunkowość zarządcza*. Wydawnictwo Profesjonalnej SZKOŁY Biznesu, Kraków.
- Nowosielski K. (2011), *Wykorzystanie systemu rachunkowości w ocenie i doskonaleniu controllingu*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Sobańska I. (2011), *Rachunkowość w zarządzaniu „szczupłym” przedsiębiorstwem*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Sobańska I., Wnuk T. (2000), *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 5 (61), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Wprowadzenie do rachunkowości* (2009), red. E. Śnieżek, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Wzorcowy plan kont. Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości* (2001), red. G. Świdorska, Difin, Warszawa.

THE IMPACT OF CHART OF ACCOUNTS ON MANAGEMENT OF THE COMPANY

Abstract: This article presents the basic principles involved in creating corporate chart of accounts in such a way that the information obtained from financial and accounting system could be in the best way used to manage the company. Properly structured chart of accounts is necessary to introduce in the enterprise controlling solutions and accounting managers. The main objective of the article is an indication of the organization influencing corporate chart of accounts to improve the efficiency and effectiveness of business management. This article is based on literature studies and professional experience of the author.

Keywords: chart of accounts, business management, increase efficiency

Cytowanie

- Chojnacka-Komorowska A. (2013), *Rola zakładowego planu kont w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 21–27; www.wneiz.pl/frfu.

